

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25770C

Inscrit le 2 juin 2009

Audience publique du 26 novembre 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 mai 2009 (n° 24363 du rôle)
dans un litige l'opposant à M., ... (F)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25770C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 2 juin 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré le 12 mai 2009 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 4 mai 2009, par lequel ledit tribunal a déclaré fondé le recours introduit le 7 mai 2008 par Monsieur, avocat à la Cour, demeurant à F-..., élisant domicile en son cabinet sis à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 février 2008 (n° C 14131 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, émis en date du 22 février 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg ..., pour avoir, par réformation de la décision directoriale déferée, constaté l'inexistence des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, émis en date du 22 février 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg ..., et déclaré irrecevable la réclamation introduite le 29 mai 2007 par Monsieur ... à leur rencontre ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 3 juillet 2009 par Maître Carine LECORVAISIER, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 septembre 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2009 par Maître Carine LECORVAISIER pour compte de Monsieur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Carine LECORVAISIER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 octobre 2009.

A défaut de déclarations d'impôt déposées par Monsieur, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à son égard, en date du 22 février 2007, les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, lesquels, sur base de taxations d'office des revenus, retinrent une cote d'impôt de 11.673 € pour l'année 2002, 15.568 € pour l'année 2003, 19.463 € pour l'année 2004 et 23.358 € pour l'année 2005.

Par lettre du 29 mai 2007, Monsieur ... introduisit une réclamation, qualifiée de « recours gracieux », auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », contre les quatre bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005, ensemble le bulletin de fixation des avances trimestrielles. Il introduisit encore un recours hiérarchique formel contre la fixation de suppléments pour dépôt tardif de déclarations d'impôt. Il soumit avec sa réclamation ses déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2005.

Par décision du 6 février 2008 (n° C 14131 du rôle), le directeur décida de disjoindre la réclamation contre le bulletin de fixation d'avances et le recours hiérarchique formel contre la fixation de suppléments pour les vider séparément. Il rejeta la réclamation de Monsieur ... comme non fondée aux motifs suivants :

« Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (CE. Arrêts du 11.4.1962, n° 5742 ; du 13.12.1968, n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ; que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en

instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 mai 2008, inscrite sous le numéro 24363 du rôle, Monsieur ... introduisit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 6 février 2008 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2005.

A travers un jugement du 4 mai 2009, le tribunal administratif reçut en la forme le recours tendant à la réformation de la décision directoriale du 6 février 2008 et en déduisit qu'il n'y avait pas lieu d'analyser le recours en annulation formulé à titre subsidiaire contre cette décision et le recours introduit en ordre subsidiaire contre les quatre bulletins de l'impôt sur le revenu.

Ensuite, le tribunal rejeta un premier moyen de Monsieur ..., tiré d'une notification erronée et irrégulière des bulletins en cause en ce qu'ils lui avaient été envoyés à l'adresse où il exerce son activité professionnelle, au lieu de l'adresse, à l'étranger, de son domicile civil, dont il entendait déduire que lesdits bulletins ne pourraient pas avoir d'effet à son égard et devraient encourir l'annulation. Le tribunal rejeta ce moyen en constatant d'abord que Monsieur ... avait acquis directement connaissance de l'existence des bulletins, ceux-ci lui ayant en effet été notifiés personnellement, et que la question se posant en l'espèce était seulement de déterminer, entre deux adresses du demandeur, à savoir son adresse privée et son adresse professionnelle, laquelle des deux adresses devait servir d'adresse de notification. Ensuite, le tribunal retint qu'une irrégularité, voire un défaut de notification valable d'un bulletin d'imposition ne conditionne pas pour autant son existence juridique, mais uniquement son efficacité à travers la force exécutoire qu'elle lui confère, un bulletin d'imposition n'étant pas un acte réceptif n'ayant d'existence juridique qu'à la condition d'être notifié à son destinataire, mais un acte ayant une existence juridique propre, sa notification ne conditionnant que ses effets au stade de l'exécution, c'est-à-dire au niveau des obligations de paiement à charge du contribuable. Il en tira la conclusion que l'éventuelle notification irrégulière ne saurait avoir pour conséquence la nullité des bulletins.

Par contre, par rapport au deuxième moyen de Monsieur ... relatif à une violation d'une formalité substantielle consistant dans l'omission de l'indication des nom et prénom de l'auteur de cette décision, laquelle aurait pour conséquence que ni le tribunal ni lui-même ne seraient en mesure de connaître son identité et de vérifier s'il avait ou non pouvoir de ce faire, le tribunal admit d'abord que la loi fiscale ne contient aucune prescription exigeant à peine de nullité que le bulletin doive être signé. Cependant, il estima que l'absence de prescription spécifique au droit fiscal ne disculperait pas le bulletin, qui constitue une décision administrative, de respecter le formalisme de droit commun auquel est soumis l'édiction des actes administratifs en général et que ce formalisme impliquerait notamment, d'une part, qu'un acte administratif écrit doit être signé par son auteur puisque cette expression du consentement de l'auteur permettrait de distinguer l'acte véritable du simple projet d'acte et que ce ne serait qu'avec l'apposition de la signature qu'un texte rédigé devient un acte juridique, et, d'autre part, que la signature serait aussi un critère de détermination de la

compétence. Après avoir encore énoncé que l'obligation de la signature, par l'auteur d'un acte décisionnel, constituerait partant une formalité substantielle et qu'une décision administrative non signée n'existerait pas et ne pourrait produire d'effet juridique, même si elle a été notifiée, le tribunal constata que les bulletins litigieux ne comportent ni une signature, ni même une quelconque identification de leur auteur, de sorte à ne contenir ni la preuve de leur validité en tant qu'acte juridique, ni la preuve de la compétence de leur auteur, et que ni les pièces versées en cause, ni les explications du délégué du gouvernement ne permettraient non plus d'identifier l'auteur de ces décisions.

Sur base de ces développements, le tribunal constata, par réformation de la décision directoriale entreprise ayant conclu à la régularité en la forme des bulletins litigieux, leur inexistence en tant qu'actes décisionnels réguliers et déclara *a fortiori* la réclamation introduite à leur encontre comme étant irrecevable pour être dirigée contre des actes juridiques inexistant.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 2 juin 2009, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a déclaré relever appel de ce jugement du 4 mai 2009.

L'intimé conteste l'existence d'un intérêt à agir dans le chef de l'Etat au motif, en substance, que la position du directeur consistant dans un refus de procéder à un réexamen du fond d'une taxation d'office intervenue en raison d'un défaut de déclaration fiscale par le contribuable, aurait été déclarée illégale par une « *jurisprudence fermement établie* » du tribunal administratif confirmée par la Cour administrative, que le délégué du gouvernement aurait déclaré lors des plaidoiries en première instance que l'administration des Contributions directes refuserait de rapporter des décisions directoriales ayant retenu cette solution mais les soumettrait « *à la censure du Tribunal Administratif pour des motifs tenant à la prescription* », mais que la prescription serait étrangère au litige et ne saurait ainsi fonder un intérêt à agir valable pour l'Etat au vu de l'illégalité de la décision directoriale litigieuse. Il ajoute que sous peine de consommer un abus de droit, l'Etat ne pourrait pas être admis à soumettre inlassablement à la censure des juridictions administratives une question juridique déjà maintes fois tranchée et il invoque son droit de réclamer un traitement de sa situation fiscale qui soit identique à celui des contribuables visés dans la jurisprudence prévisée.

Force est cependant à la Cour de constater que le jugement entrepris du 4 mai 2009 n'a pas annulé la décision directoriale sur base de la jurisprudence visée par l'intimé, mais qu'il a conclu au non-respect d'une forme substantielle par les bulletins d'impôt en cause pour constater leur inexistence en tant qu'actes décisionnels. Eu égard à la motivation à la base de cette solution et à la conclusion en tirée, l'Etat peut invoquer de manière évidente - et indépendamment de la question de savoir s'il aurait également intérêt à interjeter appel contre un jugement ayant réaffirmé la solution jurisprudentielle visée par l'intimé - un intérêt à agir afin de relever appel contre ce jugement et de demander au juge d'appel de confirmer la validité formelle des bulletins d'impôt en cause indépendamment de la question du bien-fondé de la décision directoriale du 6 février 2008. Il s'y ajoute que même dans l'hypothèse d'un jugement portant application de la solution jurisprudentielle ci-avant visée, l'Etat pourrait toujours faire valoir un intérêt à agir pour relever appel d'un tel jugement, étant donné que cette jurisprudence ne consacre pas une obligation *de plano* dans le chef du directeur pour procéder à un réexamen d'une taxation d'office, mais au cas où le contribuable a soumis au directeur certains éléments de preuve suivant lesquels ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt et qu'en conséquence, l'Etat peut toujours contester que cette condition se trouve vérifiée dans l'espèce en cause. Il s'ensuit que ce moyen d'irrecevabilité est à rejeter.

En second lieu, l'intimé relève que l'Etat aurait certes motivé dans la requête d'appel sa demande à voir déclarer les bulletins d'impôt litigieux réguliers en la forme, mais qu'il aurait omis d'en faire de même pour ses demandes de confirmation desdits bulletins et de la décision directoriale du 6 février 2008, de sorte que pour ces deux demandes il ne se serait pas conformé à l'exigence d'un exposé sommaire des moyens posée par l'article 41 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et que ces deux demandes devraient en conséquence être déclarées irrecevables.

Ce moyen de l'intimé méconnaît cependant la portée réelle des demandes formulées dans le dispositif de la requête d'appel. En effet, en demandant à la Cour de dire que les bulletins litigieux « *sont réguliers en la forme et partant les confirmer* », de déclarer recevable la réclamation de l'intimé et de confirmer la décision directoriale du 6 février 2008, l'Etat demande en réalité que la Cour infirme la solution de l'inexistence des bulletins d'impôt litigieux retenue par le tribunal et en tire les conséquences consistant à confirmer la validité formelle desdits bulletins, à déclarer la réclamation de l'intimé contre ces mêmes bulletins recevable et à confirmer la décision directoriale du 6 février 2008 en ce qu'elle a reçu cette réclamation en la forme. Or, la demande ainsi circonscrite ne porte pas sur les questions relatives au bien-fondé de la taxation d'office des revenus par les bulletins d'impôt litigieux et de la décision confirmative directoriale, volets qui ont été développés par les parties en première instance et dont la Cour se trouve en toute occurrence saisie sur base de l'effet dévolutif de l'appel, de manière que l'appel étatique ne comporte pas de demande séparée à l'appui de laquelle aucune motivation n'aurait été formulée dans la requête d'appel. Il s'ensuit que le moyen afférent de l'intimé est à écarter.

Aucun moyen d'irrecevabilité de l'appel opposé par l'intimé n'étant justifié et l'appel ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant à l'appel principal

A l'appui de son appel, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir méconnu que la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), ne comporterait aucune exigence que les avis, informations ou bulletins adressés en matière fiscale aux contribuables devraient, pour être valables, porter la signature d'un fonctionnaire déterminé de l'administration des Contributions directes et que la doctrine et la jurisprudence seraient unanimes pour considérer que la signature d'un bulletin ne serait pas requise du moment où il résulterait à suffisance de droit de cet acte qu'il émane du bureau d'imposition compétent. Il renvoie dans ce cadre plus particulièrement à un arrêt du Conseil d'Etat du 3 juillet 1963 (Pas. XIX, p. 126) et à un commentaire allemand de l'AO.

L'intimé rétorque que le § 211 AO ne serait pas applicable en l'espèce au motif que l'acte en cause ne serait pas simplement un bulletin d'impôt, mais une décision de taxation d'office de ses revenus et que « *ce type de décision administrative doit être pris par une personne dont la compétence et dont les conditions d'exercice effectives de cette compétence doivent pouvoir être vérifiés* ». Or, le dossier administratif ne renseignerait ni sur l'auteur des taxations d'office et sur sa compétence, ni sur la façon dont cette compétence a été effectivement exercée. L'intimé ajoute que les commentaires doctrinaux cités par le délégué du gouvernement ne seraient pas pertinents et que rien ne permettrait d'accorder à ces commentaires plus de valeur qu'aux positions doctrinales et aux références jurisprudentielles citées dans le jugement entrepris du 4 mai 2009. L'intimé relève finalement que le commentaire cité par le délégué du gouvernement admettrait lui-même l'exigence d'une signature ou d'une désignation de l'auteur de la décision et n'en excepterait que les actes

établis à l'aide de dispositifs automatisés, catégorie dont un bulletin de taxation d'office ne saurait relever en tant que « *acte strictement personnel et unique qui diffère d'une année fiscale à l'autre et d'un contribuable à l'autre* ».

Tout en partageant le constat du tribunal que la loi fiscale ne contient aucune prescription exigeant à peine de nullité qu'un bulletin doive être signé, la Cour ne saurait cependant souscrire à l'affirmation de celui-ci que l'absence de prescription spécifique du droit fiscal ne dispense pas le bulletin, décision administrative, de respecter le formalisme de droit commun auquel est soumis l'édiction des actes administratifs en général.

En effet, ce faisant, le tribunal méconnaît que l'AO instaure un régime de procédures en matière d'impôts directs qui est considéré comme « *réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable* » (cf. projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. 2209, p. 5), qualification qui a motivé le législateur à exclure la « *matière des contributions directes* », à laquelle s'applique l'AO, du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes pris en exécution de celle-ci (Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25366C, disponible sur www.jurad.etat.lu). Cette reconnaissance expresse, par le législateur, de l'applicabilité exclusive de l'AO en matière d'impôts directs - matérialisée par l'exclusion de la matière par elle régie du champ d'application de règles censées constituer le droit commun en matière administrative - empêche en outre nécessairement le recours à des règles du droit administratif général relativement à toutes les questions qui sont régies par des dispositions spécifiques de l'AO.

Or, en ce qui concerne la forme et le contenu obligatoire d'un bulletin, force est de constater que l'AO comporte des dispositions spécifiques dans ses §§ 210 à 220, de manière que le recours à des règles du formalisme de droit commun des actes administratifs sur ces questions méconnaît l'applicabilité exclusive de ces dispositions de l'AO.

S'agissant en l'espèce de deux bulletins fixant des cotes d'impôt sur le revenu par voie d'assiette, leurs forme et contenu se trouvent plus particulièrement régis par le § 210b AO imposant la forme écrite pour un tel bulletin et par le § 211 AO.

Dans ce cadre, c'est à tort que l'intimé conclut à la non-applicabilité du § 211 AO en arguant qu'une décision de taxation d'office ne saurait être assimilée à un simple bulletin d'impôt, étant donné que cette argumentation méconnaît le principe qu'une taxation d'office constitue non pas une décision distincte mais seulement une voie de dernier recours prévue par la loi pour déterminer les bases d'imposition dans le but d'aboutir à la fixation de la cote d'impôt, lesdites bases et cote devant alors être reprises dans le bulletin d'impôt qui représente la seule décision d'imposition en cause.

Le § 211 AO dispose comme suit :

« (1) *Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*

(2) *Sie müssen ferner enthalten:*

1. *eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist,*

2. *die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind,*

3. eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist,

4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist.

(3) Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen ».

Dans la mesure où un bulletin d'impôt à notifier au contribuable constitue un exemplaire de la décision d'imposition contenue dans le dossier fiscal, les §§ 210b et 211 AO doivent être interprétés en ce sens que lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu, la décision d'imposition doit prendre la forme écrite à la fois pour la décision d'imposition contenue au dossier fiscal et pour l'exemplaire à notifier au contribuable et que ce dernier doit en outre être assorti des mentions définies au § 211 AO.

Or, le § 211 AO n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention du bureau d'imposition ayant procédé à la fixation de la cote d'impôt conformément au § 210 (1) AO est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *Kommentar zur RAO*, ad § 211, Anm. 5 ; TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung, Taschenkommentar*, ad § 211, Anm. 7).

Cette interprétation des §§ 210b et § 211 AO admise de manière constante en Allemagne a également été reprise par la jurisprudence et la doctrine luxembourgeoises (cf. CE 3 juillet 1963, Bertogne, n° 5794 ; CE 24 mai 1995, Weirig, n° 9253 et A. STEICHEN, *Manuel de droit fiscal*, édit. 2006, tome 1, n° 661) et la Cour n'entend pas s'en départir en s'emparant de règles de formalisme d'actes administratifs non applicables en la matière.

A titre supplémentaire, il y a lieu d'ajouter qu'en droit administratif général, il n'existe aucune condition de forme à remplir par un acte, afin de déterminer s'il constitue une décision, de manière qu'une décision administrative peut être purement orale, pourvu que son existence puisse être établie (trib. adm. 27 novembre 1997, n° 10123 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Actes administratifs, n° 85). En outre, s'il est vrai qu'un acte administratif écrit doit être signé par son auteur et que cette obligation constitue une formalité substantielle, cette obligation ne concerne toutefois pas une copie notifiée à la personne concernée, de manière que nonobstant la circonstance que la copie qui est notifiée à l'administré ne porte pas la signature manuscrite de son auteur, la décision litigieuse existe matériellement (trib. adm. 19 mars 2007, n° 21762 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Actes administratifs, n° 84) et qu'elle doit être présumée valable sauf s'il y a lieu d'admettre, d'après les éléments en cause, qu'il n'y a pas eu prise d'une décision.

Il s'ensuit que c'est à tort que le tribunal a critiqué le défaut, dans les bulletins litigieux, d'une signature, voire d'une quelconque identification de leur auteur pour en tirer la conclusion de l'inexistence juridique de ces mêmes bulletins.

Par voie de conséquence, l'appel étatique est fondé et le jugement entrepris du 4 mai 2009 encourt la réformation en ce sens que les bulletins litigieux du 22 février 2007 ne sont pas à déclarer inexistantes et que la réclamation de l'intimé du 29 mai 2007 contre ces mêmes bulletins n'encourt pas l'irrecevabilité sur cette base.

Quant à l'appel incident

Pour autant que l'appel étatique soit reconnu comme étant justifié, l'intimé déclare interjeter appel incident contre le jugement entrepris du 4 mai 2009 en ce qu'il n'a pas fait droit à son moyen de nullité, sinon d'inefficacité des bulletins litigieux du 22 février 2007 pour défaut de notification valable.

Etant donné cependant où l'intimé a obtenu gain de cause en première instance en ce qu'il a été constaté l'inexistence des bulletins d'impôt litigieux pour les années 2002 à 2005 émis à son égard et où un appel incident doit être dirigé contre un élément du dispositif du jugement et non pas exclusivement contre certains motifs à sa base, l'appel incident doit être déclaré irrecevable pour ne pas être dirigé contre un élément du dispositif causant grief à l'intimé. Cependant, dans la mesure où l'argumentation à la base de cet appel incident reprend un moyen déjà déployé par l'intimé à l'appui de son recours en première instance, la Cour procède à l'examen de son bien-fondé en tant que moyen réitéré en instance d'appel.

L'intimé se réfère aux §§ 88 et 89 AO, ainsi qu'au règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs et à une certaine jurisprudence des juridictions administratives pour en déduire qu'une notification par courrier simple au Luxembourg ne serait pas admissible sur base dudit règlement grand-ducal à défaut de domicile du contribuable au Luxembourg, qu'au vœu du § 89 AO, une notification directe de bulletins à son domicile étranger ne serait possible qu'après une invitation préalable à son égard de procéder à une élection de domicile au Luxembourg à laquelle l'intimé n'aurait pas donné suite et finalement qu'une notification de bulletins vers l'étranger devrait prendre la forme d'une lettre recommandée ou, si l'Etat destinataire n'admet pas la transmission d'actes des autorités fiscales étrangères par voie postale, d'une notification par la voie diplomatique. Au vu, en l'espèce, de la notification des bulletins litigieux du 22 février 2007 à son adresse professionnelle par courrier simple, cette notification ne serait pas conforme à la loi et lesdits bulletins n'auraient pas pu prendre effet à son égard. L'intimé s'empare cependant du § 246 (3) AO pour soutenir qu'en présence d'un bulletin définitivement arrêté dont il a acquis connaissance d'une manière ou d'une autre, son recours devrait être déclaré recevable même en l'absence d'une notification valable.

Il est constant en cause que l'intimé a été qualifié de contribuable non résident et qu'il s'est vu communiquer par le bureau d'imposition des formulaires de déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2005 pour contribuables non résidents qui comportent sur leur première page une invitation à élire domicile au Luxembourg en vue de la notification des bulletins d'impôt, ces invitations étant assorties d'explications sur base du § 89 AO.

Dès lors, l'intimé était tenu, conformément au § 167 (2) AO et à l'article 3 du règlement grand-ducal modifié du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de remplir et de soumettre ces déclarations au bureau d'imposition, tout comme il était tenu, conformément au § 89 AO, à indiquer, sur le même formulaire, son élection de domicile au Luxembourg en exécution de l'invitation lui valablement faite dans lesdits formulaires sur base dudit § 89 AO.

Or, force est de constater qu'en ne respectant pas l'obligation pour lui de soumettre ses déclarations d'impôt au bureau d'imposition, l'intimé n'a pas non plus, à défaut de toute preuve par lui rapportée d'une élection de domicile accomplie par une information séparée au bureau d'imposition, donné de suites à l'invitation d'élire domicile au Luxembourg, de sorte que le bureau d'imposition pouvait valablement procéder, conformément au § 89 AO, à la notification des bulletins litigieux à la seule adresse lui connue, selon les affirmations non

autrement contestées du délégué du gouvernement, à savoir à l'adresse de son cabinet d'avocat établi à Luxembourg.

Il s'ensuit que le moyen de l'intimé tendant au constat d'un défaut de notification valable des bulletins litigieux est à rejeter comme non fondé.

Quant au fond du recours

Pour autant que son moyen tendant au constat de l'absence d'une notification valable des bulletins litigieux soit rejeté, l'intimé demande le renvoi de l'affaire devant le tribunal administratif. Subsidiairement, au cas où la Cour déciderait de se saisir du fond de son recours, il déclare réitérer ses moyens et conclusions formulés en première instance. Il renvoie à la jurisprudence récente, mais constante des juridictions administratives, pour affirmer que le directeur serait tenu de procéder à un réexamen intégral de l'imposition même suite à une taxation d'office et en déduit qu'en refusant un examen du fond de sa réclamation au motif tiré du défaut par lui d'avoir soumis des déclarations d'impôt, la décision directoriale du 6 février 2008 serait illégale et devrait encourir l'annulation.

La Cour a déjà décidé, notamment dans plusieurs arrêts visés par l'intimé (Cour adm. 19 février 2009, n^{os} 24907C, 25027C et 25028C du rôle), qu'en vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ».

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au § 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

C'est donc à tort que le directeur a entendu opposer une fin de non-recevoir au contribuable qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition.

S'il est bien vrai, comme l'affirme le directeur dans la décision entreprise, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle), et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné. Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt. Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et

obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

D'un autre côté, il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le § 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (trib. adm. 12 février 2003, Pas. adm. 2008, V^o Impôts, n^o 380).

En l'espèce, l'intimé a omis de déposer des déclarations d'impôt pour les années 2002 à 2005 et a été imposé moyennant taxation du chef de ces années.

Par la suite, il a remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées, tant dans sa réclamation devant le directeur que dans la procédure contentieuse, des annexes pour l'établissement des revenus d'avocats et de relevés des dépenses professionnelles.

Cependant, ces éléments sont, en l'état actuel du dossier, insuffisants pour établir la réalité et surtout le caractère exhaustif des recettes professionnelles de l'intimé, tout comme parallèlement le lien économique et le paiement effectif des dépenses professionnelles, de manière qu'il y a lieu d'admettre que l'intimé n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation. D'autre part, le directeur, en omettant de procéder à l'examen des pièces produites devant lui, n'a pas respecté ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

Eu égard à cette conclusion, la Cour a toujours confirmé le tribunal en ce qu'il a annulé la décision directoriale lui déférée et renvoyé l'affaire devant le directeur en vue d'un examen au fond de la réclamation.

Etant donné que l'effet dévolutif de l'appel introduit par l'Etat a saisi la Cour de l'intégralité du litige l'opposant à l'intimé et que le fait par la Cour de statuer elle-même sur le fond du litige en aboutissant à la solution ci-avant développée ne porte aucun préjudice aux droits et intérêts de l'intimé alors que le directeur sera amené à prendre une nouvelle décision susceptible d'un nouveau recours devant le tribunal administratif, la Cour estime qu'il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de ne pas renvoyer l'affaire devant le

tribunal pour vider le recours introduit par l'intimé, mais de retenir directement la solution ci-avant définie.

Même si l'Etat a obtenu gain de cause en appel en ce qu'il a contesté les motifs et la décision du tribunal retenue dans son jugement entrepris du 4 mai 2009, il y a quand même lieu d'imposer les frais des deux instances à l'Etat au vu de la solution au fond reconnaissant le caractère justifié du recours introduit par l'intimé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, réforme le jugement entrepris du 4 mai 2009 en ce sens qu'il n'y a pas lieu de réformer la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 février 2008 (n° C 14131 du rôle) dans le sens de constater l'inexistence des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, émis en date du 22 février 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg ..., et de déclarer irrecevable la réclamation de Monsieur ... du 29 mai 2007 à leur rencontre,

déclare l'appel incident irrecevable,

pour le surplus, déclare le recours en réformation introduit par Monsieur ... contre la décision directoriale prévisée du 6 février 2008 justifié,

partant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annule ladite décision du 6 février 2008 et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause,

condamne l'Etat aux frais des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 26 novembre 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative